Tribunal administratif
du Grand-Duché de Luxembourg
1re chambre

N° 24602 du rôle
Inscrits le 11 juillet 2008

<u>Audience publique du 25 mars 2009</u>

Recours formé par
Monsieur ... et Madame ..., …
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro du rôle 24602 et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 11 juillet 2008 par Monsieur ... et Madame ..., demeurant ensemble à L-…, tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 avril 2008 par laquelle le directeur a rejeté comme n'étant pas fondée une réclamation datée du 21 janvier 2008 dirigée contre le bulletin de l'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006 émis à l'encontre de Monsieur ... et Madame ... le 16 janvier 2008 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 28 novembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et la décision critiquée;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport et Madame ... ainsi que Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 9 mars 2009.

Par courrier du 21 janvier 2008, Monsieur ... et Madame ..., ci-après « *les époux ...-...* », introduisirent une réclamation contre le bulletin d'impôt sur le revenu des personnes physiques de l'année 2006.

Le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* » statua à l'égard de la susdite réclamation par décision du 9 avril 2008. Cette décision est libellée comme suit :

« Vu la requête introduite le 23 janvier 2008 par les époux, le sieur ... et la dame ..., demeurant à L-9265 Diekirch, pour réclamer contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2006, émis le 16 janvier 2008;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi; qu'elle est partant recevable;

Considérant que les réclamants font grief au bureau d'imposition d'avoir refusé un abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires du fait des sommes exposées pour frais de domesticité; qu'en cours d'instance, ils ont encore demandé que l'imposition des jetons de présence pour l'assistance aux séances d'une commission communale consultative se rapportant à l'année litigieuse soit reportée à l'année 2007, le versement de ladite indemnité n'ayant eu lieu qu'en date du 26 mars 2007;

Considérant qu'en vertu du § 243 de la loi générale des impôts(AO), une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du réclamant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision C 7640 du 9.9.1991);

qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision C 7444 du 21.5.1993);

qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;

<u>En ce qui concerne l'abattement pour frais de domesticité</u>

Considérant qu'en application de l'article 1er du règlement grand-ducal du 31 décembre 1998 portant exécution de l'article 127 de la loi concernant l'impôt sur le revenu, les contribuables obtiennent sur demande, à titre de charges extraordinaires pour frais de domesticité, pour frais d'aides et de soins en raison de l'état de dépendance ainsi que pour frais de garde d'enfants, un abattement forfaitaire de revenu imposable;

Considérant que les frais de domesticité ne peuvent, aux termes de l'article 2 (1) du règlement grand-ducal du 31 décembre 1998 portant exécution de l'article 127, alinéa 6 L.I.R., être pris en compte que lorsqu'ils sont exposés pour les aides de ménage, femmes de charge et autres gens de maison lorsqu'ils sont déclarés par le contribuable aux institutions de la sécurité sociale légalement obligatoire et à condition qu'ils effectuent principalement des travaux domestiques à l'intérieur de l'habitation du contribuable;

Considérant que pour l'année litigieuse, les réclamants avaient déclaré des frais de domesticité d'une somme de 3.431,44 euros sur présentation de factures de l'entreprise Pedus pour la prestation de services effectués dans leur ménage;

qu'il s'ensuit que pour l'année litigieuse les conditions légales requises pour l'octroi d'un abattement forfaitaire pour frais de domesticité, conformément aux dispositions du

règlement grand-ducal du 31 décembre 1998, et notamment celle de la déclaration aux institutions de sécurité sociale par les réclamants ne sont pas remplies en l'espèce;

Considérant en ce qui concerne toutefois la demande en obtention d'un abattement pour charges extraordinaires d'après le régime général avec prise en compte de la capacité contributive par déduction d'une charge normale, il y a lieu d'analyser si les conditions posées par l'article 127 L.I.R. sont remplies en l'espèce, l'inapplicabilité d'un abattement forfaitaire n'excluant pas d'office toute prise en compte d'une charge extraordinaire suivant les dispositions générales de la loi;

que la demande d'un abattement ayant été valablement formulée dans la déclaration d'impôt des réclamants, cette condition de forme est remplie;

qu'en ce qui concerne les conditions de fond, les charges doivent revêtir un caractère extraordinaire et inévitable; qu'il y a lieu de remarquer que la base habilitante du règlement grand-ducal, notamment l'alinéa 6 de l'article 127 L.I.R., permet d'instaurer un système de calcul forfaitaire de l'abattement, sans rajouter ni enlever aux conditions quant à la nature de la charge, posées dans le texte de la loi; qu'il en découle que pour autant que les conditions de fond pour l'octroi d'un abattement forfaitaire sont remplies, la charge est présumée être de caractère extraordinaire et inévitable; que la déduction d'un abattement suivant le principe général non forfaitaire est dès lors possible;

Considérant qu'en l'espèce, les dépenses exposées par les réclamants sont de nature identique à celles qui sont éligibles pour le régime forfaitaire et que, de ce fait, elles sont à considérer comme ayant un caractère extraordinaire et inévitable; que la déclaration du personnel à la sécurité sociale par un autre que le contribuable en personne, ne leur enlève pas ce caractère;

Considérant qu'aux termes de l'article 127, alinéa 4 L.I.R. les charges extraordinaires réduisent la capacité contributive d'une façon considérable dans la mesure où elles dépassent un certain pourcentage de revenu; que le taux fixé par la loi, en classe d'impôt 2, étant de 9 pour cent pour un revenu imposable de176.837,41 euros, la charge normale s'établit à 15.915 euros et dépasse de loin le montant total déclaré de la charge extraordinaire qui se chiffre à 3.431,44 euros;

Considérant qu'il en résulte que les requérants n'ont pas droit à un abattement de revenu du fait de charges extraordinaires pour frais de domesticité d'après le droit commun, la charge normale excédant la charge effective;

En ce qui concerne les jetons de présence

Considérant que le bureau d'imposition avait, sur base d'une information obtenue de l'administration communale de Diekirch, imposé à titre de bénéfice provenant de l'exercice d'une profession libérale un montant de 180 euros versé à la dame ... à titre de membre de la commission des étrangers;

Considérant qu'aux termes de l'article 18 alinéa 3 L.I.R. et de l'article 2 alinéa 1 du règlement grand-ducal du 3 décembre 1969 en portant exécution, applicables, en vertu de l'article 93 L.I.R. aux bénéfices provenant de l'exercice d'une profession libérale pour autant que ces bénéfices ne sont pas déterminés d'après l'article 18, alinéa 3 L.I.R. , les dispositions

de l'article 108 L.I.R. prévoyant que les recettes et les dépenses sont à attribuer à l'année d'imposition au cours de laquelle elles ont eu lieu, sont applicables par analogie;

Considérant qu'en l'espèce, les réclamants ont justifié à suffisance de droit que la mise à la disposition des sommes touchées à titre de jetons de présence a eu lieu le 26 mars 2007; que, dès lors, ces jetons sont imposables en 2007 même s'ils se rapportent du point de vue économique à l'année 2006;

Considérant que pour le surplus, l'imposition est conforme à la loi et aux faits de la cause et n'est d'ailleurs pas contestée;

Considérant que le redressement de l'impôt sur le revenu de l'année 2006 fait l'objet de l'annexe qui constitue une partie intégrante de la présente décision;

PAR CES MOTIFS

reçoit la réclamation en la forme,

la dit partiellement fondée,

partant, ramène l'impôt sur le revenu dû pour l'année 2006, y compris la contribution au fonds pour l'emploi, à 50.797 euros ;

renvoie au bureau d'imposition pour exécution. »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 11 juillet 2008, les époux ...-... ont introduit un recours contentieux contre la décision directoriale prévisée sans spécifier si le recours tend à l'annulation ou à la réformation de la décision déférée, de sorte qu'il y a lieu de conclure que les demandeurs ont entendu introduire le recours prévu par la loi.

Le paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », ci-après dénommée « *AO* », ensemble l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif ouvrant un recours au fond contre la décision directoriale critiquée, le tribunal est compétent pour connaître du recours en réformation introduit par les demandeurs.

A l'appui de leur recours les demandeurs estiment que l'article 2 (1) du règlement grand-ducal du 31 décembre 1998 portant exécution de l'article 127, alinéa 6 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « *le règlement grand-ducal du 31 décembre 1998* », ne répondrait pas au but visé par la loi qui serait de lutter contre le travail au noir. Ils font valoir qu'ils n'emploieraient pas de personnel au noir et qu'ils paieraient les cotisations sociales par l'intermédiaire d'un tiers, à savoir la société Pedus. Ils font encore valoir qu'il leur serait indispensable d'avoir toujours une personne à leur disposition même en cas de maladie ou de congé de cette dernière ce qui expliquerait leur choix d'une entreprise plutôt que d'une personne individuelle.

Lors de l'audience publique du 9 mars 2009, les demandeurs expliquent que les sommes versées à l'entreprise Pedus pour les services d'une aide ménagère auraient toujours été qualifiées par l'administration de Contributions directes comme frais de domesticité avant

l'émission du bulletin de l'année 2006. Ce n'aurait été seulement qu'en 2006 que l'administration des Contributions directes aurait refusé de les qualifier comme tels. Ils signalent que depuis 2009 ils auraient engagé une personne afin de répondre aux conditions posées par le règlement grand-ducal du 31 décembre 1998 et demandent de pouvoir bénéficier de l'abattement pour les années 2006 à 2008 dans la mesure où ils n'auraient pas su que l'abattement ne serait pas pris en compte.

Le délégué du gouvernement relève qu'en vertu de l'article 2 (1) du règlement grand-ducal du 31 décembre 1998, les sommes exposées pour les aides de ménage ne sont considérées comme frais de domesticité qu'à la condition notamment que ces personnes soient déclarées par le contribuable aux institutions de la sécurité sociale légalement obligatoire, de sorte que les sommes versées à Pedus ne sauraient faire l'objet de l'abattement forfaitaire prévu par l'article précité du règlement grand-ducal du 31 décembre 1998.

Aux termes de l'article 127 (6) de la loi concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « *LIR* », « *Un règlement grand-ducal pourra, en dérogeant au besoin aux dispositions de l'alinéa 4 ci-dessus, prévoir, pour des catégories déterminées de charges extraordinaires, des abattements forfaitaires variables ou non suivant les différentes classes de contribuables. Le même règlement pourra établir pour des catégories déterminées de contribuables des plafonds, au besoin différenciés, applicables en matière d'abattement de revenu imposable pour charges extraordinaires* »

Le règlement grand-ducal d'application du 31 décembre 1998 détermine une telle catégorie de charges extraordinaires sujette à abattement forfaitaire dans les termes suivants : « *Sont considérées comme frais de domesticité au sens de l'article 1er les sommes exposées pour les aides de ménage, hommes/femmes de charge et autres gens de maison, lorsqu'ils sont déclarés par le contribuable aux institutions de sécurité sociale légalement obligatoire et à condition qu'ils effectuent principalement des travaux domestiques à l'intérieur de l'habitation du contribuable.* »

L'article 2 (1) du règlement grand-ducal du 31 décembre 1998 définit une catégorie de charges extraordinaires comme « *les sommes exposées pour les aides de ménage, hommes/femmes de charge et autres gens de maison* » et soumet le bénéfice du régime forfaitaire afférent à deux conditions cumulatives : afin que le contribuable puisse bénéficier de l'abattement des sommes exposées pour les aides de ménage, le contribuable doit, d'un côté, lui-même déclarer les personnes engagées aux institutions de sécurité sociale légalement obligatoire, ce qui présuppose l'existence d'une relation de travail directe entre le contribuable et l'aide de ménage, excluant ainsi l'engagement d'une aide de ménage par l'intermédiaire d'une entreprise, et, de l'autre côté, les aides de ménage doivent effectuer principalement des travaux domestiques à l'intérieur de l'habitation du contribuable.

Les demandeurs font valoir que les conditions instituées par le règlement grand-ducal du 31 décembre 1998 ne répondent pas au but de la loi, en l'espèce de l'article 127 LIR.

Aux termes de l'article 95 de la Constitution : « *Les cours et tribunaux n'appliquent les arrêtés et règlements généraux et locaux qu'autant qu'ils sont conformes aux lois* », de sorte que les juridictions sont investies du pouvoir de vérifier si une disposition réglementaire est conforme à la loi en ce qu'elle rentre bien dans le cadre et dans les limites de la délégation conférée au pouvoir exécutif par la loi d'habilitation.

En l'espèce, force est de constater que si les qualificatifs d'aides de ménage, hommes/femmes de charge et autres gens de maisons qui effectuent principalement des travaux domestiques à l'intérieur de l'habitation du contribuable, s'analysent certes en des éléments de définition d'une charge déterminée dans le chef du contribuable, cette même conclusion ne saurait pas pour autant être retenue par rapport à la condition supplémentaire posée dans le chef du prestataire de cette charge, à savoir qu'il doit être déclaré directement par le contribuable aux institutions de sécurité sociale légalement obligatoire ; en posant cette condition, le règlement grand-ducal sous examen introduit en effet une condition qui va au-delà du cadre légal posé par l'article 127 (6) LIR prérelaté, étant donné que l'exigence de déclarer les aides de ménage aux organismes de sécurité sociale n'est pas un élément de définition d'une catégorie déterminée de charges, mais a trait plus spécifiquement à la nature de la relation contractuelle entre le contribuable et l'aide de ménage, à savoir une occupation salariale régulière et directe. Cette condition s'analyse dès lors en une condition supplémentaire que le contribuable doit remplir pour pouvoir profiter de l'abattement litigieux qui excède le cadre légal posé pour définir une catégorie spécifique de charges.

Il s'ensuit que la condition ci-avant visée inscrite à l'article 2 (1) du règlement grand-ducal excède le cadre légal de l'article 127, de sorte que le tribunal ne saurait l'appliquer en l'espèce pour avaliser le refus de l'abattement. Par conséquent, le refus du bureau d'imposition de faire bénéficier les demandeurs de l'abattement litigieux reposant sur l'absence de déclaration aux institutions de sécurité sociale par les demandeurs est dépourvu de base légale, de sorte que la décision directoriale aurait dû faire droit à la réclamation des demandeurs. Partant, par réformation de la décision directoriale déférée du 9 avril 2008, il y a lieu de dire que les demandeurs sont en droit de bénéficier de l'abattement forfaitaire pour les frais exposés en 2006 pour l'aide de ménage engagée.

Quant à la demande de pouvoir bénéficier de l'abattement pour les années 2007 et 2008 à titre exceptionnel formulée lors des plaidoiries à l'audience du 9 mars 2009, force est de constater que la décision directoriale déférée est limitée quant à son objet au bulletin d'imposition de l'année 2006, de sorte que le tribunal administratif ne saurait, dans le cadre du présent recours contentieux, statuer sur les bulletins d'impôt des années 2007 et 2008.

Il suit des développements qui précèdent que le recours est partiellement fondé. Partant, il échet de réformer la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 avril 2008, n° du rôle C 14234 en ce qu'elle refuse de faire bénéficier les demandeurs de l'abattement des frais exposés pour l'engagement d'une aide de ménage en 2006 et de renvoyer le dossier au directeur aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond le déclare justifié ;

partant réforme la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 avril 2008 en ce qu'elle refuse de faire bénéficier les demandeurs de l'abattement des frais exposés pour l'engagement d'une aide de ménage en 2006 et renvoie le dossier au directeur de l'administration des Contributions directes aux fins de transmission au bureau d'imposition compétent ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 25 mars 2009 par:

Paulette Lenert, vice-président
Marc Sünnen, premier juge
Claude Fellens, juge

en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit　　　　　　s. Paulette Lenert